

**I PROFILI FISCALI DELL'ATTIVITA' DEL
GENERAL CONTRACTOR
NEL SUPERBONUS 110%**

Dott. Silvio Rivetti

Convegno Confedilizia - venerdì 18 giugno 2021

“Prima della parola e dell’espressione, sempre in primo luogo i fenomeni e poi i concetti”.

Martin Heidegger, Gesamtausgabe, Frankfurt, 1979.342

L’Agenzia delle Entrate, consapevolmente o meno,
segue la massima del filosofo.

Indice degli argomenti:

Le risposte agli interpelli 254 e 261 del 15 e 19 aprile 2021:

La risposta 261/2021 e l'accordo "complesso";

La risposta 254/2021 e il GC in appalto pubblico;

Il GC mero coordinatore, appaltatore, mandatario: differenze;

I diversi profili fiscali derivanti dalle opzioni di cui sopra.

L'inquadramento civilistico-contrattuale dell'attività del General Contractor nelle risposte agli interpelli nn. 254 e 261/2021

Le Risposte dell'Agenzia delle Entrate nn. 254 e 261/2021 esordiscono in questo modo:

“ ... esula dalle competenze ... in sede di interpello valutare la correttezza sotto il profilo civilistico degli schemi contrattuali utilizzati nei rapporti tra committente e contraente generale ... “.

La qualificazione giuridico/civilistica degli “schemi contrattuali” delle parti non può essere oggetto di sindacato in sede di interpello (art. 11 L. 212/2000), ma può diventarlo in sede di controllo fiscale.

L'aspetto civilistico del General Contractor nella risposta n. 261/2021

Per la Risposta 261/2021:

“Il rapporto giuridico che si instaura tra il GC e il committente... si qualifica come un contratto atipico “complesso” che include sia la realizzazione in via diretta di alcune attività... sia il rapporto con i professionisti...”.

Se si tratta davvero di contratto “atipico” e “complesso”, allora, per dottrina e giurisprudenza prevalente, nel contratto complesso o misto si applica, per analogia, la disciplina del contratto la cui funzione è in concreto prevalente (teoria “dell’assorbimento”).

Si pensi ad esempio alla vendita a prezzo irrisorio, che costituisce donazione.

Il General Contractor nella risposta n. 254/2021: l'origine della specie

La Risposta 254/2021 ci ricorda che la figura del General Contractor è stata disciplinata nel settore dei contratti pubblici; e non nell'ambito privatistico, ove vige il principio dell'autonomia contrattuale.

Secondo l'articolo 194 Dlgs 50/2016 (Codice dei contratti pubblici, cd. Codice appalti), il "Contraente Generale" è quel soggetto che, in qualità di unico referente nei confronti del committente dei lavori, si impegna a realizzare «l'intervento oggetto dell'incarico in tutti i suoi aspetti essendo dotato delle competenze necessarie per garantire l'obbligazione di risultato, ovvero il corretto completamento dell'opera commissionata».

L'aspetto fiscale dell'attività del GC in appalto pubblico

Nella Risoluzione 111/E/2008 resa in materia di appalto pubblico, con affido dell'opera (da consegnarsi completa e idonea all'uso) a un General Contractor mero coordinatore di "consorzi" operativi (in quanto soggetto finanziariamente solido, dotato di competenze manageriali e gestionali di "aggregamento" e privo di competenze tecniche specifiche), l'Agenzia delle Entrate rileva quanto segue:

- se il GC non ha "adeguata esperienza e qualificazione" ai fini dell'esecuzione diretta dell'opera, esso è vincolato, nei confronti del committente, non in forza di contratto di appalto, ma di atipico contratto di "committenza";
- e se il GC non è appaltatore del committente, diventa esso stesso il committente: e allora può concedere lo svolgimento dell'opera a soggetti terzi in appalto, e non in subappalto: escludendosi così l'applicazione del *reverse charge* nei rapporti tra GC appaltante e terzi appaltatori (art. 17 comma 6 lettera a) Dpr 633/1972).

Il General Contractor mero coordinatore, anche in appalto privato

L'autonomia contrattuale permette di configurare il GC privato come “mero coordinatore” dell'attività altrui (imprese, professionisti).

Tuttavia, la Risposta all'interpello Dre Lombardia n. 904-334/2021 esclude il compenso del mero coordinatore dalle spese detraibili (perché spesa non “strettamente connessa” agli interventi: Circolari nn. 19, 24, 30/2020).

Inoltre l'art. 121 Dl 34/2020 ammette lo sconto in fattura “anticipato dai fornitori che hanno effettuato gli interventi agevolati”. Il General Contractor mero coordinatore può essere inquadrabile come “fornitore degli interventi”? Al momento, mancano chiarimenti.

L'inquadramento civilistico del General Contractor: un normale appaltatore?

Per l'articolo 1655 Codice civile:

“L'appalto è il contratto col quale una parte assume, con organizzazione dei mezzi necessari e con gestione a proprio rischio, il compimento di un'opera o di un servizio verso un corrispettivo in denaro”.

Il General Contractor può essere inquadrabile come un ordinario appaltatore: un imprenditore che, con propria organizzazione, s'impegna nei confronti del committente a realizzare un'opera (o a svolgere un servizio) verso corrispettivo, assumendosi il rischio d'impresa relativo.

Il General Contractor: un normale appaltatore? La giurisprudenza

La giurisprudenza conferma che il contratto di appalto ha per oggetto il risultato di un “fare”: il compimento di un’opera o servizio a cui l’appaltatore s’impegna mediante propria organizzazione d’impresa e a proprio rischio, potendosi rimettere all’appaltatore tutta l’attività occorrente per l’esecuzione dell’opera, sia una parte di essa.

La realizzazione dell’intervento da parte dell’appaltatore non viene meno in caso di subappalto. L’appaltatore (se ammesso dal committente) può incaricare un terzo di eseguire l’opera o il servizio, o una sua parte: compresi servizi professionali (articolo 1656 cc.).

Il subappalto è un contratto derivato (subcontratto), dipendente da quello principale, a cui il committente è estraneo, non assumendo questi nè diritti né obblighi verso il terzo subappaltatore.

Il General Contractor: l'importanza delle previsioni contrattuali

Se il General Contractor è qualificato in contratto:

- come “referente unico” del committente, tenuto a “realizzare l'intervento in tutti suoi aspetti” in relazione ad un obbligo “di risultato” relativo al conseguimento della detrazione al 110% per effetto dei lavori;
- come dotato delle “competenze necessarie” per “garantire l'obbligazione di risultato” del 110% (del “fare”) e “il corretto completamento dell'opera” (direttamente o indirettamente, attraverso la collaborazione di altri soggetti e/o di subappaltatori);

allora non vi è chi non veda la sintonia tra le due figure, di GC e appaltatore. In questa prospettiva, perché non gestire nell'appalto anche i professionisti?

Il General Contractor: un appaltatore o un mandatario?

Il contratto di appalto si differenzia dal contratto di mandato perché ha per oggetto un *opus perfectum*, cioè lo svolgimento di un'attività esecutiva, con assunzione del conseguente rischio di gestione;

mentre il mandato ha per oggetto un'attività deliberativa, di formazione e manifestazione di una volontà negoziale, per conto del mandante e cioè nell'interesse del mandante stesso (art. 1703 cc.).

Gli effetti degli atti giuridici posti in essere dal mandatario si realizzano nella sfera giuridica del mandante, secondo schemi diversi, a seconda che il mandato sia con o senza rappresentanza (artt. 1704 e 1705 cc.).

Il General Contractor, mandatario? La giurisprudenza

Il mandatario, con o senza rappresentanza, è tale se svolge un'attività volitiva, in sostituzione del soggetto che gli ha conferito l'incarico, comportante determinati effetti giuridici in capo a quello (artt. 1703 e ss. cc.). Il mandato è una mera attività (qualificata) di conclusione di negozi giuridici per conto e nell'interesse del mandante: senza che a ciò consegua il dover sopportare, in tutto o in parte, un rischio economico.

Ora, se il General Contractor ricopre già il ruolo dell'appaltatore (svolge già l'attività imprenditoriale di “realizzare le opere edili”, con assunzione di un rischio economico), allora, se è veramente intenzione delle parti attribuirgli anche il separato ruolo del mandatario (selezionare e gestire i professionisti tecnici asseveratori), ne consegue che i due ruoli vanno tenuti contrattualmente ben distinti. Il General contractor può essere qualificato... un po' meno “general”.

Il General Contractor: prime conclusioni civilistiche

Da quanto detto sin qui, è possibile concludere che il General Contractor, calato nel superbonus 110%, può essere qualificabile alternativamente come:

- un appaltatore, se dotato di struttura imprenditoriale e di competenze nel settore. In questo caso, il GC “esegue le opere”: direttamente, o in subappalto. Esso si assume il rischio d’impresa e anche il rischio del conseguimento dei risultati, essendo la sua obbligazione “di risultato”. In questo quadro, può relazionarsi con i professionisti tecnici necessari;
- un “prestatore di servizi” atipico, se non dotato di struttura propria qualificabile come competente nel settore. Se incaricato di acquisire, coordinare e gestire imprese e professionisti in funzione dello svolgimento di determinati lavori edili, opera come intermediario atipico, dalle connotazioni imprenditoriali e non di lavoro autonomo. L’assunzione di un rischio d’impresa esclude in ogni caso la sua configurabilità come mandatario.

Il General Contractor: ulteriori conclusioni civilistiche

- Quanto alla configurazione “mista”, appaltatore e mandatario (senza rappresentanza), se è davvero intenzione delle parti attribuire al General Contractor sia il ruolo dell'appaltatore, sia il ruolo del mandatario (con incarico separato di selezionare i professionisti e gestirli, per conto del mandante), allora è bene innanzitutto che le due pattuizioni siano chiaramente separate;

e poi - quantomeno - che il committente si astenga dal conferire incarico ai professionisti in questione, sovrapponendosi o interferendo con l'attività del “mandatario”.

Come si vedrà, è proprio ciò che accade - sorprendentemente - nei casi di cui alle Risposte 254 e 261/2021.

Il committente deve comunque incaricare direttamente il Responsabile dei lavori; perché è una tipologia professionale che risponde direttamente al committente.

Sulle Risposte 254 e 261/2021: prospettazioni anomale in punto GC
da parte degli Istanti

Gli istanti (rispettivamente un committente persona fisica e un GC impresa) richiedono al Fisco se è possibile la concessione dello sconto in fattura da parte del GC, in relazione da un lato alla fatturazione diretta dei lavori e della progettazione (posti in essere dal GC direttamente); dall'altro lato alla "rifatturazione senza ricarico" delle prestazioni dei professionisti, liquidati in forza di "mandato senza rappresentanza".

L'Agenzia delle Entrate ammette lo sconto in fattura, anche sulla rifatturazione senza ricarico: alla condizione che "gli effetti complessivi siano gli stessi".

Prima di analizzare i profili fiscali, è bene puntualizzare che gli impianti contrattuali sono confusivi e anomali: perché i GC qui all'opera sono sì formalmente inquadrati come "interlocutore unico" e "unico responsabile dei lavori del 110%"; ma poi sono incaricati (con mandato senza rappresentanza) di gestire e liquidare i professionisti, che sono scelti da un altro soggetto, ovvero dal committente!
Si tratta di errori da evitare, come si vedrà meglio appresso.

Sulle risposte 254 e 261/2021: il mandato che non c'è

Da contratti così congegnati, dove si prevede la presenza di un “contraente generale” o “unico interlocutore”; e poi si prevede che i professionisti siano formalmente incaricati dal committente, non può che derivare che:

- Il sedicente General Contractor non è tale: ma è solo un appaltatore “parziale” che assume l’impegno a eseguire i soli lavori e la progettazione. A rigore, il GC in esame non ha titolo, da accordi così stipulati, a intrattenere rapporti con i professionisti, incaricati direttamente dal committente; e tantomeno a pagarli.
- e soprattutto, il “mandato senza rappresentanza” non ricorre nel caso in esame. Per l’art. 1705 comma 2 cc., infatti, nel mandato senza rappresentanza “i terzi non hanno alcun rapporto con il mandante”: mentre, nella fattispecie, i professionisti terzi sono addirittura nominati dal mandante (cioè dal contribuente Istante, committente dell’opera al GC).

Sconto in fattura sì, ma “alle stesse condizioni”

L’Agenzia delle Entrate ammette dunque lo sconto in fattura, anche per le spese professionali come rifatturate dal GC senza ricarico,

“a condizione che gli effetti complessivi siano i medesimi di quelli configurabili nell’ipotesi in cui i professionisti avessero direttamente effettuato lo sconto al committente beneficiario”.

Quali siano questi “effetti complessivi” fiscali, e se restino davvero invariati, è da analizzare: in termini di analisi del “rischio fiscale”.

Sulla risposta 254/2021: col mandatario senza rappresentanza,
dovrebbero ricorrere “le stesse condizioni”

Se il GC concede lo sconto in fattura sulla sua fattura di “riaddebito senza ricarico”, a titolo di “mandatario senza rappresentanza”, nulla sembra cambiare in capo al contribuente che detrae, rispetto al caso dello sconto in fattura concessogli direttamente dal professionista.

Infatti, per il combinato disposto dell’articolo 3 comma 3 e 13 comma 2 lett. b) Dpr 633/1972, “le prestazioni di servizi ricevute dai mandatarî senza rappresentanza sono considerate prestazioni di servizi anche nei rapporti tra il mandante e il mandatario”; e la relativa base imponibile è data dal prezzo di acquisto del servizio ricevuto dal mandatario stesso, aumentato della provvigione (qui pari a zero).
L’aliquota Iva resta invariata.

Il regime Iva del mandato senza rappresentanza

Sul mandato senza rappresentanza, l'Agenzia delle Entrate ha più volte precisato che i rapporti tra mandante, mandatario e terzo sono connotati da una sorta di "finzione giuridica" ai fini Iva, per cui il flusso di prestazioni intercorrente tra i tre soggetti è connotato da "medesima natura oggettiva e medesimo regime Iva" (Ris. 250/E/2002).

Anzi, per la Ris. 176/E/2007, proprio l'assenza di alcun ricarico nelle prestazioni contraddistinguerebbe il "mandato senza rappresentanza", nell'omologazione dei servizi resi e del regime Iva corrispondente.

Questa lettura, condivisa dalla giurisprudenza (Cass. 24403/2020, 21860/2016, 28285/2013), può aver convinto l'Istante a qualificare impropriamente il rapporto col GC, plausibilmente di appalto, come "mandato senza rappresentanza", venendo così a sottrarre al corretto regime Iva, applicabile all'appalto nell'edilizia, gli importi delle prestazioni professionali.

Sulla risposte 254 e 261/2021: un rischio fiscale elevato, in relazione a contratti discutibili

Nei casi di specie, però, si è visto che il “mandato senza rappresentanza” non ricorre. E dunque, delle due l’una.

O il GC è effettivamente un appaltatore unico, come evocato dall’Istante: e allora è tenuto sì a rifatturare le prestazioni professionali al committente, ma in seno al contratto di appalto (come i costi per la progettazione), con aliquota al 10% e non al 22% (trattandosi di interventi di “ristrutturazione”);

con la conseguenza che, a ben vedere, la “parità di condizioni” viene meno: perché nelle “spese detraibili” per il contribuente ricadrebbero ora le spese sostenute per l’Iva dell’appaltatore, che è del 10% ed è minore rispetto a quella al 22% dei professionisti.

Con l’ulteriore conseguenza che, se il rapporto venisse riqualificato in appalto, la differenza di Iva del 12% allora potrebbe essere recuperata al contribuente come spesa indetraibile.

Sulle risposte 254 e 261/2021: le conseguenze fiscali di un nuovo scenario

Oppure il GC è un mero delegato a pagare, nel contesto di un'operazione trilaterale committente-GC-professionisti, sulla scorta di un mandato con rappresentanza: essendo l'operazione condivisa tra tutti i soggetti coinvolti (*adiectus solutions causa*).

Allora trova applicazione l'art. 15 comma 1 n. 3 Dpr 633/1972, per cui sono escluse dalla base imponibile Iva le somme dovute al GC a titolo di rimborso delle anticipazioni fatte "in nome e per conto" del committente, debitamente documentate.

Qui si colloca un vantaggio per il GC, che non ha "salto" nell'Iva; e per il contribuente, che detrae un importo di Iva chiaro al 22%. Si pone il problema se lo sconto in fattura è fattibile, da parte del GC.

Il “rischio fiscale”, nei vari scenari, in relazione all’Iva

In attesa di chiarimenti ufficiali al riguardo, per completezza sono da rappresentare teorici “rischi fiscali” in punto Iva (che è componente della spesa detraibile da parte del contribuente), nei seguenti scenari:

1) - Gc appaltatore e mandatario senza rappresentanza:

l’aliquota Iva del professionista è al 22%; e, transitando non nell’appalto ma nel mandato, rientra interamente, al 22%, nelle somme detraibili dal contribuente.

Tuttavia se, in base al contratto, il GC fosse qualificabile come appaltatore e l’Agenzia riqualificasse il rapporto in appalto, l’Iva si ridurrebbe al 10%.

Il contribuente avrebbe detratto di più e si esporrebbe a un recupero. E anche il GC avrebbe fruito di un credito d’imposta eccessivo.

Occorrono pattuizioni contrattuali chiare ed inequivoche per ridurre tale rischio al minimo.

Il “rischio fiscale”, nei vari scenari, in relazione all’Iva

In attesa di chiarimenti ufficiali al riguardo, per completezza sono da rappresentare teorici “rischi fiscali” in punto Iva (che è componente della spesa detraibile da parte del contribuente), nei seguenti scenari:

2) - GC mero coordinatore:

non vi è stato chiarito se è qualificabile come “fornitore” degli interventi, ai fini dello sconto.

3) - GC appaltatore:

Se le prestazioni professionali transitano nell’appalto, vanno fatturate al contribuente al 10% (appalto in edilizia). Potrebbe essere contestata, per effetto di accordi contrattuali equivoci, un’indebita riduzione dell’Iva dal 22% al 10%, per “scaricare” i massimali di spesa della differenza; ed ammettere altre spese alla detrazione.

Sulla risposta 261/2021: accordi contrattuali equivoci

L'istanza d'interpello è presentata da un'impresa, che esegue direttamente lavori e progettazione, con fatturazione diretta al committente.

L'impresa chiede se può concedere sconto in fattura anche sulle spese dei professionisti, rifatturate senza ricarico in forza dell'usuale "mandato senza rappresentanza", e scorporate dall'appalto. Tuttavia si precisa che: "I servizi professionali elencati sono forniti dall'interpellante e assegnati a professionisti incaricati direttamente dal committente".

Se i professionisti sono incaricati direttamente dal cliente, che concorda con essi prestazioni e compensi, mediante apposita e separata "lettera d'incarico", allegata al contratto di appalto con il GC, il mandato senza rappresentanza non si configura (art. 1705 comma 2 cod. civ.).

La Risposta 261/2021: gemella rispetto alla 254, con approfondimenti

L'Agenzia conferma che l'intera fatturazione facente riferimento al "contatto complesso", da parte del GC, può accedere allo sconto in fattura, a condizione che:

gli effetti complessivi siano i medesimi, rispetto alla fatturazione diretta da parte dei professionisti al committente;

emerga in maniera chiara, dalla fatturazione del GC o altra documentazione, i servizi resi e i professionisti che ne sono prestatori.

La Risposta conclude che l'affido dell'incarico ai professionisti "determina lo stesso fenomeno dell'affidamento in subappalto". Essa sostiene che l'incarico diretto committente-professionisti rispetta la ratio degli adempimenti previsti dalla normativa.

“Non conosce chi cerca, bensì colui che sa cercare”.

Luigi Einaudi

- Grazie